

DL 78/2009 – Compensazione crediti IVA – Modalità applicative

12 Febbraio 2010

Le nuove disposizioni sulla compensazione di crediti IVA con altre imposte e contributi (art.10 DL 78/2009, convertito nella legge 102/2009), in vigore dal 1° gennaio 2010, non si applicano per i crediti IVA annuali maturati nel 2008 (risultanti dalla dichiarazione IVA 2009) che vengano compensati prima della presentazione della dichiarazione IVA 2010, e per quelli trimestrali relativi al 2009 (risultanti dai modelli IVA presentati nel 2009).

Nell'ipotesi di compensazione infrannuale di crediti IVA superiori a 15.000 euro non vi è l'obbligo di apporre il "visto di conformità" nell'istanza trimestrale, che viene richiesto unicamente nella dichiarazione IVA annuale.

Questi i principali contenuti della **Circolare n.1/E del 15 gennaio 2010**, con la quale l'Agenzia delle Entrate fornisce chiarimenti sull'applicabilità delle nuove regole di compensazione "orizzontale" dei crediti IVA, che si aggiungono alle prime indicazioni operative emanate in materia dalla **Circolare n.57/E del 23 dicembre 2009**, relative all'apposizione del "visto di conformità" per la compensazione di crediti IVA superiori a 15.000 euro.

1. La nuova disciplina

1.1 Esclusioni

2. Compensazione IVA infrannuale

3. Compensazione IVA annuale

4. Sanzioni

1. La nuova disciplina

Come noto, nell'ambito delle disposizioni dirette a contrastare gli abusi in materia di compensazioni fiscali, l'art.10 del DL 78/2009 ha apportato modifiche al meccanismo di compensazione del credito IVA (art.10 DL 78/2009, convertito, con modificazioni, nella legge 102/2009 – cfr. [Conversione in legge del DL 78/2009 "Manovra d'estate"](#) – [Misure fiscali del 5 agosto 2009](#)).

In particolare, viene previsto che la compensazione, annuale o trimestrale, avente ad oggetto importi superiori a 10.000 euro annui:

- può essere effettuata solo a partire dal giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione, o dell'istanza da cui emerge il credito (anziché già dal giorno successivo alla chiusura del periodo – annuale o trimestrale – di maturazione) – *art.10, comma 1, lett. a, DL 78/2009*;
- deve avvenire esclusivamente mediante i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate (attraverso le reti "Entratel" o "Fisconline"), secondo le specifiche tecniche definite con il **Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, Prot. 2009/185430 del 21 dicembre 2009** (modello F24) – *art.10, comma 6, DL 78/2009*.

Pertanto, chiarisce il citato Provvedimento, per le compensazioni relative a crediti IVA di ammontare superiore a 10.000 euro annui non è consentito l'utilizzo dei servizi di "home banking" o "remote banking" offerti dalle banche, o da Poste italiane.

Tali modalità di pagamento potranno, comunque, continuare ad essere utilizzate unicamente in caso di compensazione di crediti inferiori a 10.000 euro annui.

Sul tema è successivamente intervenuta la C.M. n.1/E/2010, precisando che ove il contribuente intenda compensare annualmente crediti di importo superiore a 10.000 euro, è opportuno l'uso dei servizi Entratel o Fisconline, anche nell'ipotesi in cui vengano effettuate, nell'anno, singole compensazioni di importo inferiore a 10.000 euro.

Con riferimento al calcolo del limite dei 10.000 euro oltre il quale si rendono applicabili le nuove norme, la C.M. n.1/E/2010 chiarisce che tale soglia:

- viene riferita all'anno di maturazione del credito, e non all'anno solare di utilizzo in compensazione;

- va calcolata distintamente per ciascuna tipologia di credito (annuale ed infrannuale). Ciò significa che, sia per la compensazione IVA annuale riferita all'anno precedente (2009), sia per quella infrannuale, relativa ai tre trimestri dell'anno in corso (2010)^[1], operano due distinte soglie di 10.000 euro, di cui il contribuente deve tener conto ai fini dell'applicabilità della nuova disciplina.

Tale valutazione, osserva l'Agenzia, deve essere effettuata anche nell'ipotesi in cui entrambe le tipologie di credito vengano utilizzate in compensazione nel corso del 2010.

Inoltre, l'art.10, comma 7, del DL 78/2009 stabilisce che, nell'ipotesi di compensazione di crediti IVA annuali per un ammontare superiore a 15.000 euro, è necessario richiedere l'apposizione del cd. "visto di conformità", relativamente alle dichiarazioni da cui emerge il credito stesso.

Con riferimento a tale ultima disposizione, la citata C.M. n.57/E/2009, nel fornire i primi chiarimenti in materia, precisa che, per il calcolo dell'ammontare del credito, si deve tener conto anche dell'eventuale credito proveniente dall'eccedenza formatasi in anni precedenti e non chiesta a rimborso, né utilizzata in compensazione.

1.1 Esclusioni

Le nuove disposizioni, come chiarito anche dalla C.M. n.1/E/2010, non si applicano:

- alle compensazioni annuali di crediti IVA, di qualsiasi importo, maturati nel 2008 e risultanti dalla dichiarazione IVA 2009.

In sostanza, tali importi sono liberamente compensabili, senza i vincoli posti dalla nuova disciplina, fino alla presentazione della dichiarazione IVA 2010, relativa al periodo d'imposta 2009. Una volta presentata tale dichiarazione, infatti, il credito relativo al 2008 si sommerà a quello emerso nel 2009^[2].

- alle compensazioni di crediti IVA, annuali ed infrannuali, maturate nel 2010, inferiori a 10.000 euro.

Come chiarito dalla stessa C.M. n.1/E/2010, tali crediti possono essere utilizzati in compensazione senza attendere il giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione, o dell'istanza da cui emerge il credito;

- le compensazioni IVA cd. "verticali", ossia quelle effettuate con l'IVA a debito dovuta a titolo di acconto, di saldo, o di versamento periodico, che costituiscono, di fatto, unicamente una diversa modalità di esercitare la detrazione dell'eccedenza IVA a credito (cfr. art.30 D.P.R. 633/1972).

In ogni caso, precisa la citata C.M. n.1/E/2010, *«se nella medesima delega di pagamento il contribuente utilizza in compensazione crediti IVA, anche maturati in anni diversi, con debiti relativi ad IVA e ad altre imposte, premi o contributi, la compensazione sarà prioritariamente attribuita a copertura dei debiti IVA, a partire dai crediti esposti di più remota formazione»*.

2. Compensazione IVA infrannuale

Con riferimento alla compensazione infrannuale di crediti di importo superiore a 10.000 euro, la C.M. n.1/E/2010 conferma che le nuove regole introdotte dall'art.10 del DL 78/2009 si applicano per le compensazioni effettuate a partire dal 1° gennaio 2010.

Per quanto riguarda il calcolo di tale limite, la Circolare chiarisce che deve essere presa in considerazione la sommatoria degli importi maturati nei tre trimestri dell'anno.

In particolare, l'Agenzia delle Entrate illustra tale aspetto attraverso un esempio pratico, con il quale viene chiarito che *«un contribuente con un credito IVA infrannuale relativo al primo trimestre 2009 di 5.000 euro, può utilizzare in compensazione detta somma senza dover attendere il sedicesimo giorno del mese successivo a quello di presentazione dell'istanza. Qualora nel successivo trimestre il contribuente abbia maturato un credito di 8000 euro, può utilizzare in compensazione tale somma, fino all'importo di 5000 euro, senza dover attendere il sedicesimo giorno del mese successivo a quello di presentazione dell'istanza, mentre può compensare l'ulteriore credito IVA di 3000 euro solo a decorrere dal predetto sedicesimo giorno, ed esclusivamente mediante i servizi telematici di pagamento dell'Agenzia delle Entrate.»*

Pertanto, in caso di diverse compensazioni trimestrali, effettuate nel corso del 2010, le nuove regole si applicano secondo lo schema seguente, ripreso dall'esempio fornito dalla stessa Agenzia delle Entrate.

esempio 1

Periodo di riferimento	Importo	Modalità compensazione 2010	
Primo trimestre 2009	5.000 euro	dal giorno successivo alla chiusura del trimestre di maturazione	
Secondo trimestre 2009	8.000 euro	5.000 euro	dal giorno successivo alla chiusura del trimestre di maturazione
		3.000 euro	- dal giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione dell'istanza - utilizzo obbligatorio dei servizi telematici dell'Agenzia Entrate

In tal ambito, riprendendo quanto già affermato nella C.M. n.57/E/2009, viene, altresì, chiarito che, nell'ipotesi in cui si sia in presenza di un credito IVA infrannuale superiore a 15.000 euro, non vi è l'obbligo di apporre il "visto di conformità" [3] sull'istanza trimestrale da cui lo stesso risulta, dal momento che tale adempimento è richiesto unicamente per le dichiarazioni annuali (cfr. art.35 D.Lgs. 241/1997).

3. Compensazione IVA annuale

In merito, la C.M. n.1/E/2010 chiarisce che dal 1° gennaio 2010, nell'ipotesi in cui il credito IVA maturato a partire dal 2009 sia superiore a 10.000 euro, si applicano le nuove disposizioni dell'art.10 del DL 78/2009.

Al fine di illustrare l'operatività delle nuove regole, l'Amministrazione, con uno specifico esempio, ipotizza che il contribuente abbia un credito IVA annuale pari a 50.000 euro.

In tal caso, questi potrà compensare dal giorno successivo alla chiusura dell'anno di maturazione, in base alle disposizioni previgenti, fino ad un ammontare massimo di 10.000 euro.

Invece, per la compensazione degli ulteriori importi, anche se ciascuno di essi è inferiore a 10.000 euro, tale operazione è consentita unicamente:

- previa presentazione della dichiarazione annuale IVA 2010;
- a partire dal giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione di tale dichiarazione annuale.

Si riporta di seguito uno schema riepilogativo che elabora l'esempio utilizzato dall'Agenzia delle Entrate.

esempio 2

Periodo di riferimento	Credito IVA annuale	Modalità compensazione 2010	
Anno 2009	50.000 euro	10.000 euro	dal giorno successivo alla chiusura dell'anno di maturazione
		5.000 euro	- dal giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale IVA 2010
		35.000 euro	- utilizzo obbligatorio dei servizi telematici dell'Agenzia Entrate

A tal proposito, la C.M. n.1/E/2010 chiarisce che se il contribuente presenta più di una dichiarazione IVA annuale (ad esempio a causa di correzioni od integrazioni di quella originariamente presentata), l'ammontare complessivo del credito IVA considerato dall'Amministrazione ai fini dei controlli è quello risultante dall'ultima dichiarazione.

Come già anticipato, nell'ipotesi in cui la compensazione annuale abbia ad oggetto somme superiori a 15.000 euro, la dichiarazione annuale IVA deve essere corredata dal "visto di conformità" (art.10, comma 7, DL 78/2009).

Per quanto riguarda gli aspetti connessi a tale adempimento obbligatorio, l'Agenzia delle Entrate, con la C.M. n.57/E/2010 chiarisce che l'attestazione, che può essere apposta solo sulla dichiarazione IVA annuale, certifica l'esecuzione, da parte del soggetto abilitato, dei controlli relativi all'esattezza dei dati contenuti nella medesima dichiarazione, ed alla sua rispondenza rispetto alle scritture contabili[4].

In particolare, l'Agenzia delle Entrate chiarisce quali sono i soggetti abilitati al rilascio del visto, ossia:

- i responsabili dell'assistenza fiscale dei CAF-imprese (art.35, comma 1, lettera a, D.Lgs.241/1997);
- gli iscritti negli albi dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, nonché in quelli dei consulenti del lavoro (art.35, comma 3, D.Lgs.241/1997);
- gli iscritti alla data del 30 settembre 1993 nei ruoli di periti ed esperti tenuti dalle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura per la sub-categoria tributi, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza, in economia e commercio o equipollenti, o del diploma di ragioneria (art.35, comma 3, D.Lgs.241/1997).

In tal ambito, l'Agenzia delle Entrate si è soffermata, altresì, sull'ipotesi in cui le scritture contabili dell'impresa siano tenute da un soggetto che non può apporre il "visto di conformità".

In tal caso, chiarisce la C.M. n.57/E/2009, il contribuente potrà rivolgersi comunque ad un CAF-imprese o ad un professionista abilitato per l'apposizione del visto, i quali restano tenuti, a tal fine, a svolgere i controlli sulle scritture contabili e sulla dichiarazione IVA.

Resta fermo che il contribuente che intende ottenere il rilascio del "visto di conformità" deve esibire a tali soggetti abilitati tutta la documentazione contabile che giustifica l'esistenza del credito IVA.

Inoltre, la citata C.M. n.57/E/2009, confermando quanto disposto nell'art.10, comma 7, del DL 78/2009, chiarisce che, in alternativa al "visto di conformità" e per i contribuenti sui quali è esercitato il controllo contabile (ad es. le società per azioni - *cfr.* art.2409-*bis* del codice civile), la dichiarazione deve essere sottoscritta da entrambi i seguenti soggetti, ossia:

- dal rappresentante legale (e, in mancanza, da chi ne ha l'amministrazione anche di fatto, o da un rappresentante negoziale - art.1, comma 4, DPR 322/1998);
- dai soggetti che esercitano il controllo contabile (art.1, comma 5, del DPR 322/1998), e cioè da revisori contabili o da società di revisione iscritti nel registro istituito presso il Ministero della giustizia.

L'Agenzia delle Entrate, nella citata C.M. n.1/E/2010 affronta, altresì, l'ipotesi in cui il contribuente abbia inizialmente presentato la dichiarazione IVA non corredata dal "visto di conformità".

A tal proposito, chiarisce l'Amministrazione finanziaria, l'interessato può presentare una dichiarazione integrativa o correttiva, contenente tale attestazione, entro 90 giorni dalla scadenza del termine di presentazione (ossia il 30 settembre dell'anno successivo a quello di riferimento - *cfr.* art.2, comma 7, D.P.R. 322/1998).

In assenza di specifici chiarimenti ministeriali, si ritiene che tale dichiarazione integrativa possa essere presentata, entro il predetto termine, anche nell'ipotesi in cui la dichiarazione originariamente inviata non sia stata corredata dalla sottoscrizione alternativa al "visto di conformità", riconosciuta per le società sottoposte, comunque, a controllo contabile.

Sul punto, appare opportuna una conferma da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Per quanto riguarda il profilo sanzionatorio connesso alla presentazione della dichiarazione integrativa, la C.M. n.1/E/2010 precisa che non saranno applicate sanzioni ove si rispetti il termine di scadenza ordinario, mentre, in caso di presentazione tardiva della nuova dichiarazione, verrà applicata la relativa sanzione amministrativa.

4. Sanzioni

Infine, per quanto riguarda il regime sanzionatorio in materia di compensazioni d'imposta, si ricorda che:

- l'infedele attestazione dell'esecuzione dei controlli di conformità sulla dichiarazione da cui emerge il credito comporta l'applicazione della sanzione amministrativa compresa tra 258 e 2.582 euro[5];
- l'art.10 del DL 78/2009 esclude la possibilità di procedere alla definizione in via agevolata, con la riduzione ad un quarto (ai sensi degli artt.16, comma 3 e 17, comma 2, del D.Lgs.472/1997), della sanzione amministrativa prevista per l'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti[6].

Sotto il profilo della valutazione delle nuove disposizioni in materia di compensazione IVA, si sottolinea che, ancora una volta, si finisce con il delegare agli operatori i doveri di controllo dell'Amministrazione, introducendo nuovi oneri amministrativi e finanziari in capo alle imprese, che colpiscono in particolar modo il settore delle costruzioni, tenuto conto dell'attività svolta (aliquota IVA delle operazioni attive superiore a quella delle operazioni passive), che genera fisiologicamente crediti IVA.

[1] Come chiarito dalla stessa C.M. n.1/E/2010, in caso di compensazione annuale di crediti maturati nel 2009, deve essere utilizzato il codice tributo n.6099, mentre per i crediti infrannuali riferiti al 2010, i codici da utilizzare sono il n.6037 (secondo trimestre) e 6038 (terzo trimestre).

[2] Per completezza, si ricorda che, come chiarito dalla C.M. n.1/E/2010, a partire dal 1° febbraio 2010, i soggetti che intendono utilizzare in compensazione (o chiedere a rimborso) il credito IVA annuale possono presentare la dichiarazione annuale IVA anche disgiuntamente dalla dichiarazione dei redditi (Modello UNICO - cfr. art.3, comma 1, D.P.R. 322/1998, come modificato dall'art.10, comma 1, lett.a, del DL 78/2009).

[3] Per la nozione del "visto di conformità" cfr. il paragrafo seguente.

[4] **D.M. 31-5-1999 n. 64 - Regolamento recante norme per l'assistenza fiscale resa dai Centri di assistenza fiscale per le imprese e per i dipendenti, dai sostituti d'imposta e dai professionisti ai sensi dell'articolo 40 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241.**

(omissis)

2. Visto di conformità.

1. Il rilascio del visto di conformità di cui all'articolo 35, comma 2, lettera a), del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, implica il riscontro della corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione alle risultanze della relativa documentazione e alle disposizioni che disciplinano gli oneri deducibili e detraibili, le detrazioni e i crediti d'imposta, lo scomputo delle ritenute d'acconto.

2. Il rilascio del visto di conformità di cui all'articolo 35, comma 1, lettera a), del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, implica, inoltre:

a) la verifica della regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili obbligatorie ai fini delle imposte sui redditi e delle imposte sul valore aggiunto;

b) la verifica della corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione alle risultanze delle scritture contabili e di queste ultime alla relativa documentazione.

(omissis)

[5] Di cui all'art.39, comma 1, lett.a, primo periodo del D.Lgs. 241/1997 (sanzione relativa ai soggetti che rilasciano il visto di conformità, o l'asseverazione, infedele).

[6] Sanzione che, ai sensi dell'art. 27, comma 18, del D.L. 185/2008 (convertito con modifiche nella legge 2/2009), è compresa tra il 100% ed il 200% dell'ammontare dei crediti stessi, ed è fissata in misura pari al 200% in caso di utilizzo dei suddetti crediti per il pagamento delle somme dovute per un ammontare superiore a 50.000 euro per ciascun anno solare.

1448-Circolare n.1-E del 15 gennaio 2010.pdf [Apri](#)

1448-Provvedimento Prot. 2009-185430 del 21-12- 09.pdf [Apri](#)

1448-Circolare n.57-E del 23 dicembre 2009.pdf [Apri](#)